INDONESIAN TREASURY REVIEW
JURNAL PERBENDAHARAAN, KEUANGAN NEGARA DAN KEBIJAKAN PUBLIK

ANALISIS VARIANS ANGGARAN BELANJA UNTUK PENGUKURAN KINERJA (STUDI TERAPAN PADA KPP BADAN DAN ORANG ASING)

Fitri Irka Wahyu Niansyah
Direktorat Jenderal Pajak
Ali Tafriji Biswan
PKN STAN

Alamat Korespondensi : altafz2009@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
21 Juni 2018

Dinyatakan Diterima
21 Desember 2018

KATA KUNCI:
Varians, Anggaran, Kinerja.

KLASIFIKASI JEL:
H61, H68

ABSTRACT

The quality of budgeting is an instrument to assess the performance of the entity. Analysis of budget execution can be engaged by comparing budget realization in LRA and budget in DIPA. The budgetary variances arise due to differences, but unfortunately the government has not been intensively using variance analysis as an evaluation of budgeting. The qualitative research with this case study approach aimed to analyze the variance of the budget and relate it to the performance assessment of Foreign Corporate and Individual Tax Service Office. The results showed the absorption rate of 94,42% with variance (difference) of IDR974.697.831 or equivalent to 5,58% for expenditure activities. The absorption of the budget encourages the achievement of output targets and Key Performance Indicators (IKU) that impact on the Performance Value Organization (NKO) at a good level of 93,57%. The study recommends the importance of reviewing the accuracy of the expenditure allocation and budgeting must also meet the criteria of Architecture and Performance Information (ADIK).

ABSTRAK

Kualitas penganggaran belanja merupakan instrumen untuk menilai kinerja satuan kerja. Analisis pelaksanaan anggaran dapat dilakukan dengan membandingkan realisasi anggaran pada Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan anggaran pada Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Varians anggaran belanja timbul akibat perbedaan, namun sayangnya pemerintah belum intensif menggunakan analisis varians sebagai evaluasi penganggaran. Penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus ini bertujuan menganalisis varians anggaran belanja dan mengaitkannya dengan penilaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing. Hasil penelitian menunjukkan tingkat penyerapan anggaran 94,42% dengan varians (selisih) sebesar Rp974.697.831 atau setara dengan 5,58% untuk kegiatan belanja. Penyerapan anggaran tersebut mendorong tercapainya target keluaran dan Indikator Kinerja Utama (IKU) yang berdampak pada Nilai Kinerja Organisasi (NKO) pada level baik yakni 93,57%. Studi merekomendasikan agar ditinjau kembali apakah alokasi belanja telah didistribusikan pada pos-pos yang tepat sehingga realisasi lebih baik lagi. Penyusunan anggaran juga harus memenuhi kriteria Arsitektur dan Informasi Kinerja (ADIK) mengingat kompleksitas revisi jenis belanja.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Peranan anggaran dalam organisasi demikian besarnya. Hal ini karena anggaran tidak hanya dijadikan sebagai alat untuk merencanakan distribusi sumber daya keuangan, namun juga digunakan dalam komunikasi, koordinasi, pengawasan, dan pengambilan keputusan pada organisasi. Menurut Freeman dalam Nordiawan (2006), "Anggaran merupakan proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas." Pada umumnya, anggaran dianggap sebagai suatu rencana terperinci dan sistematis yang dilaksanakan oleh suatu organisasi untuk masa yang akan datang dalam jangka waktu tertentu dan dinyatakan dalam satuan uang. Tidak terbatas pada sektor swasta, anggaran sangat penting pada sektor pemerintahan karena berkaitan dengan penentuan alokasi dana guna mendukung pelaksanaan setiap program atau kegiatan yang dicanangkan pemerintah sekaligus pertanggungjawabannya kepada para pemangku kepentingan.

Dalam lingkup negara, anggaran dituangkan dalam sebuah dokumen yang disebut Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Menurut Pasal 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, APBN merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat. Rencana tersebut memuat pos-pos pendapatan dan belanja yang menjadi sasaran atau target yang hendak dicapai selama satu tahun anggaran. Dalam penyusunan APBN, pemerintah biasanya dihadapkan pada pilihan, antara melaksanakan kebijakan defisit atau surplus atau juga berimbang. Berdasarkan sejarah, pemerintah selalu mengambil kebijakan anggaran defisit sebagai pilihan utama. Kebijakan defisit menjadi pilihan ketika tujuan makro ekonomi dimaksudkan untuk menciptakan pertumbuhan ekonomi yang tinggi, sehingga pemerintah lebih banyak melakukan pengeluaran daripada penerimaan (ekspansif).

Untuk menjaga keberlangsungan perekonomian, besarnya defisit harus dibatasi dan dikendalikan menjadi setinggi-tingginya 3% dari Produk Domestik Bruto (PDB). Menteri Keuangan memandang bahwa batasan defisit 3% masih bisa mengakomodasi berbagai kebutuhan pembangunan, dan pelebaran defisit yang tidak diikuti perencanaan yang matang dan bisa dieksekusi malah berpotensi menimbulkan beban utang baru (mediaindonesia.com). Mengingat defisit negara harus tetap berada di level aman, pemerintah mau tidak mau harus mengendalikan belanjanya dengan menetapkan suatu standar biaya yang dijabarkan dalam anggaran. Standar biaya dimaksud juga ikut dijabarkan hingga ke unit satuan kerja terkecil dalam bentuk Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA).

DIPA merupakan dokumen pelaksanaan anggaran yang dibuat oleh menteri/pimpinan lembaga serta disahkan oleh Direktur Jenderal Perbendaharaan atas nama Menteri Keuangan yang berfungsi sebagai dasar untuk melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran negara dan pencairan dana atas beban APBN sekaligus juga sebagai dokumen pendukung kegiatan akuntansi pemerintah. Penyusunan anggaran dalam bentuk APBN hingga penjabarannya dalam DIPA dimaksudkan agar setiap unit pemerintah mampu mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya keuangan yang terbatas dengan sebaik-baiknya. Dalam DIPA nomor DIPA-015.04.2.119152/2016 tanggal 7 Desember 2015, KPP Badan dan Orang Asing memperoleh alokasi dana sebesar Rp15.106.625.000 yang digunakan dalam rangka mendukung pelaksanaan kinerja organisasi yang tercermin dari pencapaian output kegiatan yang dilaksanakan sepanjang tahun anggaran 2016. KPP Badan dan Orang Asing merupakan salah satu bentuk kantor pelayanan pajak yang dikhususkan melayani wajib pajak orang pribadi berkewarganegaraan asing yang bertempat tinggal dan memperoleh penghasilan dari Indonesia, badan/perusahaan asing Bentuk Usaha Tetap (BUT) serta kantor perwakilan asing yang berkedudukan di Jakarta.

Mengingat kedudukannya sebagai organisasi pemerintahan ditambah sebagai bagian dari Kementerian Keuangan, KPP Badan dan Orang Asing menjadi pihak yang paling mengerti betapa tidak mudahnya menghimpun setiap rupiah dari penerimaan pajak yang kemudian akan digunakan untuk membiayai belanja negara. Oleh karena itu, sudah sepatutnya selisih yang cukup besar antara anggaran dengan capaian realisasi belanja dapat diminimalisasi mengingat anggaran belanja tersebut setiap tahun disusun dan diusulkan berdasarkan perhitungan sendiri KPP Badan dan Orang Asing yang dianggap telah disesuaikan dengan kebutuhan riil. Selisih inilah yang seringkali disebut dengan istilah varians.

Varians dalam pengertian ini berbeda dengan definisi umum varians dalam ilmu statistika. Varians yang dimaksud adalah varians dalam lingkup akuntansi manajemen yang didefinisikan sebagai perbedaan antara suatu rencana atau target dengan suatu hasil (Witjaksono dalam Husain, 2014). Dalam disiplin akuntansi manajemen, perhitungan dan analisis terhadap varians dapat digunakan sebagai alat untuk membantu manajer dalam membuat keputusan perencanaan dan pengendalian. Varians merupakan suatu indikasi yang sebaiknya diidentifikasi dan dianalisis guna memperbaiki proses kerja. Hal ini sejalan dengan penjelasan dari Luckett & Eggleton (1991) yang mengatakan

bahwa analisis varians dilakukan untuk memahami perbedaan antara kinerja aktual dengan beberapa tingkatan kinerja yang telah direncanakan atau ditargetkan sebelumnya serta merupakan sebuah bentuk umpan balik yang penting bagi organisasi. Luckett & Enggleton dalam Emsley (2000) juga menambahkan bahwa analisis varians dapat dijalankan melalui tiga proses tahapan yakni tahap pertama, dengan menghitung besarnya varians; langkah kedua, mengidentifikasi permasalahan yang menimbulkan varians, dan yang ketiga, menemukan penyebab permasalahan tersebut. Penggunaan analisis ini tidak hanya terbatas pada organisasi bisnis saja namun juga bisa diterapkan pada organisasi pemerintahan guna mengevaluasi kinerja organisasi dalam hal efektivitas dan efisiensi.

Penilaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing melalui mekanisme Nilai Kinerja Organisasi (NKO) yang berbasis *Balanced Scorecard,* memasukkan realisasi anggaran belanja sebagai salah satu Sasaran Strategis/Indikator Kinerja Utama (IKU) yang ikut diperhitungkan dalam perspektif *learning and growth.* Sasaran strategis ini mengambil porsi 10% dari total penilaian keseluruhan kinerja organisasi dan menempati urutan ketiga setelah realisasi penerimaan pajak dan *extra effort* dalam perspektif *stakeholder* yang merupakan tugas dan fungsi utamanya sebagai kantor pelayanan pajak. Melihat kenyataan tersebut dapat disimpulkan bahwa besarnya realisasi anggaran belanja memiliki peran penting dalam menentukan capaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing yang diukur berdasarkan NKO, sehingga semakin besar nilai varians anggaran belanja maka akan berdampak pada semakin rendahnya nilai kinerja KPP Badan dan Orang Asing. Namun sebagaimana pada umumnya, varians anggaran belanja masih belum mendapat perhatian serius dari organisasi-organisasi pemerintah, termasuk KPP Badan dan Orang Asing.

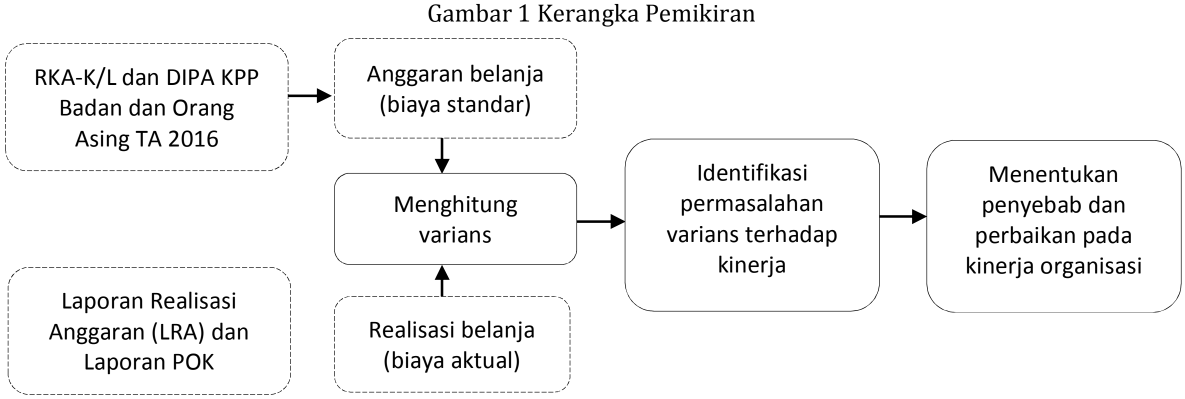
1.2. Tujuan dan Kerangka Pemikiran

Atas dasar pertimbangan serta melihat penelitian mengenai varians anggaran belanja yang dikaitkan dengan kinerja organisasi khususnya pemerintah belum banyak dilakukan, maka peneliti tertarik untuk menghitung varians anggaran belanja yang terjadi pada tahun anggaran 2016 untuk kemudian melihat pengaruhnya terhadap penilaian capaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing. Penelitian ini bertujuan untuk:

1.2.1. mengetahui besarnya total varians dalam pelaksanaan anggaran belanja pada KPP Badan dan Orang Asing,
1.2.2. melakukan identifikasi masalah penyebab terjadinya varians tersebut, menunjukkan pengaruhnya terhadap pengukuran dan penilaian kinerja, serta
1.2.3. memberikan masukan penyelesaian atas varians yang terjadi sehingga KPP Badan dan Orang Asing dapat melakukan perbaikan yang berkelanjutan dalam rangka menjalankan tugas dan fungsinya sebagai kantor pelayanan pajak.

Penelitian ini dibatasi ruang lingkupnya hanya untuk tahun anggaran (TA) 2016, sebagai *case study*. Dalam melakukan analisis varians pada KPP Badan dan Orang Asing, peneliti menggunakan anggaran belanja pada Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-K/L) dan DIPA KPP Badan dan Orang Asing TA 2016 sebagai biaya standar dan angka realisasi belanja pada Laporan Realisasi Angggaran (LRA) dan Laporan Petunjuk Operasional Kegiatan (POK) sebagai biaya aktual. Anggaran dan realisasi belanja kemudian dibandingkan dan dihitung selisihnya untuk menentukan varians belanja yang terjadi kemudian dianalisis pengaruhnya terhadap pengukuran kinerja yang dituangkan dalam NKO. Kerangka pemikiran studi ini diorganisasikan sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1.

Gambar 1 Kerangka Pemikiran



Sumber: Disesuaikan dari pemodelan Luckett & Enggleton dalam Emsley (2000)

Berdasarkan pengorganisasian kerangka pemikiran tersebut, studi ini berupaya menjawab pertanyaan penelitian: apakah alokasi belanja telah didistribusikan pada pos-pos yang tepat, bagaimana penyusunan anggaran agar dapat memenuhi kriteria Arsitektur dan Informasi Kinerja (ADIK) mengingat kompleksitas revisi jenis belanja, kendala apa saja yang terjadi, dan bagaimana rekomendasi perbaikan penganggaran mendatang.

2. KERANGKA TEORI

2.1. Anggaran Pemerintah

Anggaran merupakan rencana keuangan yang dibuat secara rinci dan sistematis yang memuat rencana penerimaan dan rencana pengeluaran. Hansen dan Mowen (2005) menjelaskan bahwa "*Budgets are financial plans for the future; they identify objectives and the actions needed to achieve them*". World Bank (2007) turut menambahkan bahwa anggaran "…*is a key management tool for planning, monitoring, and controlling the finances of a project or organization. It estimates the income and expenditures for a set period of time for your project or organization*. Selain itu, "*Budgets are intended to carry out at least three broad functions: Planning, Controlling and Administering, Reporting and Evaluating*" (Granof, 2005).

Anggaran bukan hanya sekedar alat untuk membuat perencanaan namun juga dapat digunakan untuk mengendalikan kegiatan. Dalam sebuah organisasi, anggaran memegang peran yang sangat penting karena anggaran mengarahkan penggunaan sumber daya yang dimiliki organisasi secara efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dalam konteks kehidupan bernegara, anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk melakukan alokasi sumber daya secara tepat, distribusi pendapatan yang lebih adil, dan menjaga stabilitas perekonomian. Dalam menjalankan anggaran negara, pemerintah harus mampu menjamin bahwa anggaran yang dilaksanakan sepenuhnya dapat dipertanggungjawabkan bagi kemakmuran rakyat.

Sejak tahun 2004, pemerintah melakukan berbagai upaya untuk menerapkan Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) dalam sistem penganggaran di Indonesia. Anggaran berbasis kinerja mengacu pada konsep di sektor bisnis yang dikenal dengan sebutan *new public management* (NPM) yang mencakup *planning-programming-budgeting (*PPBS), *zero-base budgeting* (ZBB), dan *performance-based budgeting (*PBB). Hal ini sesuai dengan amanah Pasal 14 ayat 2 Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yakni dalam penyusunan rencana kerja dan anggaran dilakukan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai. Proses penerapan PBK terus dikembangkan agar fungsi anggaran sebagai alat manajemen dan kebijakan ekonomi maupun alat akuntabilitas dapat tercapai.

Pada tahun 2014 dan 2015, Kemenkeu, dalam hal ini Direktorat Jenderal Anggaran (DJA) melakukan inisiasi penyempurnaan penerapan sistem PBK yang diawali dengan penataan Arsitektur dan Informasi Kinerja (ADIK) dalam dokumen penganggaran. Selanjutnya dilakukan penguatan dan penajaman informasi kinerja yang semakin jelas, relevan, dan terukur menggunakan pendekatan kerangka logika (*logic model*) yang membentuk keterkaitan logis antara *outcome, output*, aktivitas, dan *input*, serta indikator dan target untuk masing-masing *outcome* dan *output*. Mekanisme penyusunan informasi kinerja dalam pendekatan *logic model* dilakukan dari level paling atas (*outcome*) dan diikuti dengan informasi atau referensi output, aktivitas, dan *input* yang digunakan (*top down mechanism*). *Outcome* dan *output* yang disusun harus berorientasi keluar, yaitu kepada para pelanggan (*external perspective*), bukan kepada internal suatu organisasi (K/L). Melalui pendekatan *logic model*, secara otomatis akan memberikan dampak perubahan struktur informasi kinerja, yaitu semula arsitektur kinerja disusun berdasarkan struktur organisasi selanjutnya menjadi berdasarkan fungsi organisasi berbasis pada hasil (*outcome*).

Dalam penyusunan RKA-K/L TA 2016, pemerintah khususnya di lingkungan Kementerian Keuangan, ADIK diterapkan secara *piloting* pada beberapa kegiatan, atau menggunakan arsitektur yang sama dengan RKA-K/L (*existing*) yang telah disusun untuk tahun 2016. Pada tahun 2017 seluruh unit termasuk Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah mengimplementasikan ADIK secara penuh. Keterkaitan antara *outcome*, *output*, dan aktivitas dapat terlihat semakin jelas dengan didukung pengukuran keberhasilan pencapaian *outcome* dan *output* melalui indikator kinerja yang memadai. Namun demikian, implementasi ADIK dalam dokumen perencanaan dan penganggaran masih harus terus-menerus disempurnakan mengingat penerapannya yang masih terhitung baru. *Continuous improvement* perlu dilakukan guna meningkatkan akuntabilitas pengelolaan anggaran khususnya terkait pengukuran pencapaian *outcome* yang telah ditetapkan, misalnya melalui pengintegrasian aplikasi ADIK secara keseluruhan ke dalam aplikasi RKA-K/L sehingga peranan ADIK dapat terlihat semakin jelas dan konkret serta dengan menetapkan sebuah mekanisme pengendalian guna mengukur seberapa jauh ADIK telah efektif digunakan oleh satker dalam menyusun anggaran belanjanya.

2.2. Pengukuran Kinerja

Kinerja merupakan hasil yang diperoleh suatu organisasi baik yang bersifat *profit*

oriented maupun *nonprofit oriented* yang dihasilkan selama satu periode waktu yang telah ditentukan. Kinerja merupakan suatu istilah yang secara umum digunakan untuk sebagian atau seluruh tindakan atau aktivitas dari suatu organisasi pada suatu periode dengan referensi pada sejumlah standar seperti biaya-biaya masa lalu atau yang diproyeksikan, dengan dasar efisiensi, pertanggungjawaban atau akuntabilitas manajemen dan semacamnya. Oleh karena itu, disebutkan bahwa "*Organizations need highly performing individuals in order to meet their goals, to deliver the products and services they specialized in, and finally to achieve competitive advantage. Performance is also important for the individual*" (Sonnentag dan Frese, 2001).

Pengukuran kinerja merupakan unsur yang sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Selain itu, pengukuran kinerja juga membawa banyak manfaat bagi organisasi. Mardiasmo (2004) menjelaskan terdapat tiga maksud dalam pengukuran kinerja yaitu membantu memperbaiki kinerja pemerintah, pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan, dan mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

Keberhasilan suatu organisasi dapat dilakukan melalui dua penilaian yaitu dengan mengevaluasi kinerja finansial dan kinerja nonfinansial. Evaluasi kinerja finansial saja tidak bisa mencerminkan kinerja organisasi yang sesungguhnya karena hanya melihat dari satu faktor saja. Oleh karena itu, untuk menilai kinerja organisasi dapat dilakukan dengan mengukur kinerja yang terintegrasi baik bersifat finansial maupun nonfinansial. Penilaian tersebut dapat ditemukan dalam model evaluasi berbasis *Balanced Scorecard*.

Balanced Scorecard (BSC) merupakan sebuah konsep pengukuran kinerja yang pertama kali diperkenalkan oleh Robert S. Kaplan dan David P. Norton melalui majalah *Harvard Business Review* pada tahun 1992. Konsep ini dianggap dapat membantu organisasi untuk menerjemahkan visi dan strategi organisasi ke dalam aksi dengan memanfaatkan sekumpulan indikator yang tidak hanya terbatas dalam aspek keuangan saja namun juga melibatkan aspek nonkeuangan yang terjalin dalam sebuah hubungan sebab-akibat. Dalam BSC, kinerja organisasi diukur dengan menggunakan sebuah alat ukur komprehensif yang menggunakan empat perspektif untuk menggabungkan kedua aspek tersebut, yaitu perspektif keuangan, perspektif pelanggan, perspektif bisnis internal, serta perspektif pertumbuhan dan pembelajaran. Dalam perkembangannya, BSC yang dulu digunakan hanya pada bisnis dan industri kini juga telah digunakan secara meluas pada organisasi nirlaba maupun pemerintahan di seluruh dunia.

Sejak tahun 2007, pemerintah, dalam hal ini Kementerian Keuangan telah menetapkan penggunaan metode *Balanced Scorecard* dalam pengelolaan kinerja yang bertujuan agar kinerja menjadi terukur dan terarah. Staf Pengajar Jurusan Pendidikan Akuntansi UNY (2008: 15) mengatakan: "Sebagai alat evaluasi kinerja, *Balanced Scorecard* mengimplementasi program perbaikan yang berkelanjutan (*continuous improvement programs*) yaitu mengukur kinerja organisasi secara komprehensif dan seksama untuk mencapai target kinerja yang diharapkan." *Balanced Scorecard* terdiri dari empat perspektif yaitu perspektif finansial (*Finansial Perspective*), pelangggan (*Customer Perspective*), proses bisnis internal (*Internal Process Perspective*), serta pertumbuhan dan pembelajaran (*Learning and Growth Perspective*) yang semuanya mampu menggambarkan adanya keseimbangan antara tujuan jangka pendek dan jangka panjang antara ukuran finansial dan nonfinansial. Keempat perspektif ini kemudian menjadi bagian dari penjabaran NKO Kementerian Keuangan tidak terkecuali pada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan satker vertikalnya guna mengukur dan menilai kinerja unit yang telah memiliki peta strategi.

2.3. Pengukuran Kinerja

Witjaksono dalam Husain (2014) menyatakan varians atau selisih adalah perbedaan antara suatu rencana atau target dan suatu hasil. Varians tersebut menyangkut ketiga elemen biaya produksi yaitu: varians bahan baku, varians tenaga kerja dan varians *overhead* pabrik. Selisih biaya produksi yang dikeluarkan kemudian dianalisis dengan biaya standar dan dari analisis ini diselidiki penyebab terjadinya, untuk kemudian dicari jalan untuk mengatasi terjadinya selisih yang merugikan. Hansen & Mowen (2005: 373) menuturkan bahwa "*Unfavorable (U) variances occur whenever actual prices or usage of inputs are greater than standard prices or usage. When the opposite occurs, favorable (F) variances are obtained*."

Tidak berbeda dengan sektor swasta, varians juga dapat dijadikan sebagai salah satu alat analisis dalam rangka mengevaluasi pelaksanaan anggaran organisasi sektor publik. Hal ini karena varians dianggap dapat memberikan indikasi atau suatu peringatan bahwa operasi tidak berjalan sebagaimana yang direncanakan semula (Witjaksono, 2013: 155). Menurut Lastowo (2010: 18) varians ini dapat digunakan untuk mengukur prestasi, memperbaiki efisiensi, dan memberi perlakuan tertentu terhadap fungsi yang bertanggung jawab. Jika kita beranggapan anggaran yang disusun telah sesuai dan benar maka menjadi kewajiban untuk kita agar

mengusahakan realisasi harus sama dengan anggaran yang telah disusun.

Analisis varians merupakan analisis yang dilakukan terhadap perbedaan atau selisih antara realisasi dengan anggaran yang ditargetkan semula. Dengan melakukan analisis varians, yaitu sebuah analisis matematis dari dua perangkat data, penyebab terjadinya suatu penyimpangan atau varians dapat ditelusuri secara lebih mendalam. Dalam pemerintahan, varians anggaran terbagi menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu varians anggaran pendapatan dan varians anggaran belanja.

Meskipun belum menggambarkan pencapaian kinerja organisasi secara utuh mengingat hanya mencakup kinerja keuangan saja, analisis jenis ini dapat dijadikan bahan pertimbangan. Hal ini karena penilaian kualitas pelaksanaan anggaran pada organisasi pemerintahaan pada umumnya memiliki porsi yang signifikan terhadap penilaian kinerja organisasi secara keseluruhan (Balogun, Mamidu, dan Owuxe, 2015).

3. METODE PENELITIAN

Penelitian yang dilakukan bersifat kualitatif yaitu pengolahan data berupa angka yang menghasilkan *output* dalam bentuk kalimat yang bersifat objektif dan akurat. Metode analisis data yang digunakan adalah deskriptif yakni sifatnya menguraikan dan menggambarkan suatu data atau keadaan serta melukiskan atau menjelaskan sedemikian rupa sehingga dapat ditarik kesimpulan untuk menjawab permasalahan yang ada.

Penelitian ini dilakukan melalui beberapa tahap yang utamanya terdiri dari telaah literatur, kegiatan wawancara, dan konsultasi kepada pihak-pihak pemilik data yang dibutuhkan, untuk kemudian dilanjutkan dengan pengolahan data yang telah dikumpulkan pada tahap sebelumnya. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang berupa hasil pengamatan/wawancara dan data sekunder berupa Laporan Petunjuk Operasional Kegiatan (POK), Kertas Kerja RKA-K/L, DIPA Nomor SP DIPA-015.04.2.119152/2016 revisi ke-01 tanggal 31 Oktober 2016, dan Laporan Nilai Kerja Organisasi (NKO) KPP Badan dan Orang Asing tahun anggaran 2016. Data juga diperoleh dari aplikasi RKA K/L 2016 dan *website* resmi OMSPAN dan RKAKLDIPA Kementerian Keuangan.

Variabel yang dianalisis pada penelitian ini adalah data anggaran belanja, realisasi belanja, dan realisasi NKO TA 2016 pada KPP Badan dan Orang Asing, sedangkan tahun 2016 dipilih dengan mempertimbangkan keterbatasan ketersediaan data yang dapat diberikan oleh pihak terkait. Adapun teknik pengolahan data yang digunakan yaitu dengan membandingkan dan menghitung varians atau selisih antara anggaran dan realisasi belanja untuk kemudian dilakukan analisis pengaruhnya terhadap kinerja organisasi.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Data Kinerja dan Anggaran KPP Badan dan Orang Asing

Studi berfokus pada varians yang terjadi antara realisasi dan anggaran belanja selama tahun 2016 dan melihat pengaruhnya terhadap perhitungan Nilai Kinerja Organisasi (NKO) sebagai alat pengukuran kinerja pada KPP Badan dan Orang Asing. Anggaran belanja secara rinci dijelaskan dalam kertas kerja RKA-KL, sedangkan data realisasi belanja dapat diperoleh dari *Online Monitoring* Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara (OM SPAN) yaitu sebuah aplikasi yang digunakan dalam rangka mengawasi transaksi dalam Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara dan menyajikan informasi sesuai kebutuhan yang diakses melalui jaringan berbasis web. Selain OM SPAN, Bendahara Pengeluaran pada KPP Badan dan Orang Asing juga membuat Laporan Petunjuk Operasional Kegiatan (POK) sebagai kendali atas anggaran dan realisasi belanja yang disusun setiap bulannya.

Berdasarkan DIPA, kertas kerja RKA-K/L, dan laporan POK, rincian informasi kinerja KPP Badan dan Orang Asing dapat dijabarkan sebagai berikut.

Tabel 1. Informasi Kinerja KPP Badan dan Orang Asing

Fungsi	01	Pelayanan Umum
Subfungsi	01.01	Lembaga Eksekutif dan Legislatif, Masalah Keuangan
Program	015.04.12	Program Peningkatan dan Pengamanan Penerimaan Pajak
Kegiatan	1668	Pelaksanaan Penyuluhan, Pelayanan, Pengawasan dan Konsultasi Perpajakan di Daerah
Indikator Kinerja Kegiatan	001	Persentase Realisasi Penerimaan Pajak Terhadap Target Penerimaan Pajak
Keluaran (Output)	1668.008	Database Perpajakan
	1668.017	Dukungan Layanan Perkantoran

Indonesian Treasury Review Vol.3, No.4, (2018), Hal.348-363

	1668.994	Layanan Perkantoran
	1668.996	Perangkat Pengolah Data dan Komunikasi
	1668.997	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran

Sumber: Diolah dari DIPA Petikan Halaman IA.1 TA 2016 KPP Badan dan Orang Asing

Tabel 1 menjelaskan bahwa dalam rangka menjalankan Kegiatan Pelaksanaan Penyuluhan, Pelayanan, Pengawasan dan Konsultasi Perpajakan di Daerah pada tahun anggaran 2016, KPP Badan dan Orang Asing memiliki 5 (empat) jenis *output* yang harus dicapai, yaitu database perpajakan (008) dan dukungan layanan perkantoran (017) sebagai *output* utama terkait dengan pelaksanaan tugas dan fungsinya sebagai kantor pelayanan pajak serta layanan perkantoran (994), perangkat pengolah data dan komunikasi (996), dan peralatan dan fasilitas perkantoran (997) sebagai *output* pendukung dalam rangka mencapai *output* utama.

Dengan diterapkannya penganggaran berbasis kinerja (PBK) dalam penyusunan anggaran pemerintah, KPP Badan dan Orang Asing juga ikut menyusun anggaran belanja dengan berorientasi kepada *output* yang ingin dicapai untuk tahun berkenaan. Berhasil atau tidaknya suatu organisasi salah satunya dinilai dari pencapaian target atas *output* tersebut. Setiap output tentunya memiliki sejumlah volume target sebagai satuan ukurnya. *Output database* perpajakan memiliki volume target 1 (satu) *database*, *output* dukungan layanan perkantoran dan layanan perkantoran sama-sama memiliki volume target 12 (dua belas) bulan layanan, dan output perangkat pengolah data dan komunikasi serta peralatan dan fasilitas perkantoran memiliki volume target masing-masing 23 (dua puluh tiga) dan 20 (dua puluh) unit.

Guna mendukung tercapainya volume target *output* yang telah disusun tersebut, baru kemudian anggaran dihitung, dialokasikan, dan diusulkan dalam dokumen penganggaran RKA-K/L yang disusun dua tahun sebelum tahun pelaksanaan. Anggaran yang diusulkan tersebut kemudian ditetapkan dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) setelah melalui beberapa proses penyesuaian yang sejalan dengan proses penyusunan APBN. Adapun anggaran yang dialokasikan pada masing-masing *output* yang tercantum dalam DIPA KPP Badan dan Orang Asing TA 2016, yang dirinci per jenis belanja, tercantum pada Tabel 2.

Tabel 2. Rincian Pengeluaran (dalam ribuan rupiah)

Kode Output	Nama Output	Belanja Pegawai (51)	Belanja Barang (52)	Belanja Modal (53)	Total
1668.008	*Database* Perpajakan		41.240		41.240
1668.017	Dukungan Layanan Perkantoran		313.950		313.950
1668.994	Layanan Perkantoran	7.039.300	7.476.069		14.515.369
1668.996	Perangkat Pengolah Data dan Komunikasi			153.913	153.913
1668.997	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran			82.153	82.153
Jumlah		7.039.300	7.831.259	236.066	**15.106.625**

Sumber: Diolah dari DIPA Petikan Halaman II.1 TA 2016 KPP Badan dan Orang Asing

Dari data yang disajikan pada tabel di atas dapat diketahui bahwa KPP Badan dan Orang Asing memperoleh dana sebesar Rp 15.106.625.000 guna membiayai pelaksanaan tugas dan fungsi (belanja barang), operasional (belanja pegawai dan barang), dan pengadaan barang modal (belanja modal) dalam rangka menjalankan Kegiatan Pelaksanaan Penyuluhan, Pelayanan, Pengawasan dan Konsultasi Perpajakan di Daerah selama tahun anggaran 2016. Dana tersebut selanjutnya di-*breakdown* sesuai jenis *output*, yaitu sebesar Rp 41.240.000 untuk *output database* perpajakan yang

terkait dengan pelaksanaan kegiatan dukungan dalam rangka pengamanan penerimaan perpajakan, Rp313.950.000 untuk *output* dukungan layanan perkantoran yang terkait dengan transformasi kelembagaan dan pelayanan pengampunan pajak, Rp14.515.369.000 untuk *output* layanan perkantoran terkait dengan pembayaran gaji dan operasional perkantoran serta pemeliharaan perkantoran, Rp153.913.000 untuk *output* perangkat pengolah data dan komunikasi dan Rp82.153.000 untuk *output* peralatan dan fasilitas perkantoran dimana kedua *output* ini berbentuk belanja modal yang diperlukan guna mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi KPP Badan dan Orang Asing.

4.2. Analisis Varians Anggaran Belanja pada KPP Badan dan Orang Asing

Seiring dengan berjalannya reformasi birokrasi, DJP sebagai salah satu instasi pemerintah di lingkungan kementerian kuangan menerapkan sistem *Balanced Scorecard* sebagai alat manajemen kinerja. Menurut Kaplan dan Norton dalam Horgren, Datar, dan Foster (2006), *Balanced Scorecard* (BSC) mentranslasikan misi dan strategi organisasi ke dalam serangkaian ukuran kinerja yang memberikan kerangka kerja untuk mengimplementasikan strateginya. Pengukuran kinerja dalam BSC yang kemudian dituangkan dalam Nilai Kinerja Organisasi (NKO) merupakan hasil suatu penilaian yang didasarkan pada Indikator Kinerja Utama (IKU) yang telah diidentifikasikan untuk tercapainya sasaran strategis dan tujuan sebagaimana telah ditetapkan dalam Peta Strategi DJP.

KPP Badan dan Orang Asing sebagai salah satu instansi vertikal DJP juga menerapkan hal yang sama. Persentase kualitas pelaksanaan anggaran yang diukur dari tingkat penyerapan anggaran adalah salah satu dari 16 (enam belas) IKU atau Sasaran Stategis penting yang dimiliki oleh KPP Badan dan Orang Asing untuk mengukur dan menilai kinerja organisasi.

Adapun formula perhitungan realisasi IKU persentase penyerapan anggaran dan pencapaian output belanja yang mengacu pada SE-32/MK.1/2015 tentang Tata Cara Pengukuran IKU Penyerapan Anggaran dan Pencapaian *Output* Belanja di Lingkungan Kementerian Keuangan adalah sebagai berikut.

Realisasi IKU = (% penyerapan anggaran x 11,86%) + (% efisiensi x 34,96%) + (% pencapaian keluaran x 53,18%)

Dalam hal satuan kerja tidak memiliki pagu kontrak, maka formula adalah sebagai berikut.

Realisasi IKU = (% penyerapan anggaran x 29,34%) + (% pencapaian keluaran x 70,66%)

Mengingat besarnya porsi IKU kualitas pelaksanaan anggaran dalam perhitungan NKO, peneliti berpendapat alat yang tepat untuk mengukur pengaruh anggaran dan realisasi belanja adalah melalui perhitungan varians. Karena semakin kecil nilai varians yang terjadi, mengindikasikan semakin tinggi tingkat penyerapan anggaran, sehingga berimplikasi pada semakin baiknya kinerja organisasi.

Perhitungan varians anggaran belanja pada instansi pemerintahan menggunakan suatu pendekatan yang berbeda jika dibanding pada entitas bisnis yang dijelaskan dalam ilmu akuntansi manajemen. Pada entitas bisnis, varians anggaran belanja dihitung dengan membandingkan standar biaya yang telah ditetapkan dengan biaya yang dikeluarkan untuk masing masing komponen dalam biaya produksi, seperti bahan baku langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead*, baik yang bersifat tetap maupun variabel. Adapun pada instansi pemerintahan, analisis varians dihitung dengan mencari selisih antara anggaran dan realisasi belanja pada tahun bersangkutan. Favorable (F) adalah suatu kondisi yang diberikan jika jumlah anggaran lebih besar daripada realisasinya. Sebaliknya jika realisasi lebih besar dari jumlah yang dianggarkan maka disebut dengan Unfavorable (U). Varians anggaran belanja yang peneliti hitung pada KPP Badan dan Orang Asing untuk TA 2016, yang dirinci per jenis *output*, dituangkan pada Tabel 3.

Tabel 3. Perhitungan Varians Belanja (dalam ribuan rupiah)

No	Output	Anggaran	Realisasi	% Penyerapan	Varians	% Varians	(F/U)
1	Database Perpajakan	41.240	16.162	39,19	25.078	60,81	F
2	Dukungan Layanan Perkantoran	313.950	261.675,953	83,35	52.274,047	16,65	F

3	Layanan Perkantoran	14.515.369	13.629.283,981	93,90	886.085,019	6,10	F
4	Perangkat Pengolah Data dan Komunikasi	153.913	147.757	96,00	6.156	4,00	F
5	Peralatan dan Fasilitas Perkantoran	82.153	75.594,585	92,02	6.558,415	7,98	F
Jumlah		**15.106.625**	**14.131.927,169**	**94,42**	**974.697,831**	**5,58**	

Sumber: Diolah dari Laporan POK TA 2016 KPP Badan dan Orang Asing

Tabel 3. di atas menunjukkan setiap varians belanja untuk masing-masing *output* kegiatan diberi label F (*Favorable).* Hal ini terjadi karena Pemerintah Indonesia menggunakan basis maksimal dalam menyusun anggaran belanja, yang artinya anggaran belanja yang dialokasikan kepada tiap-tiap satuan kerja merupakan batasan maksimal yang dapat dibelanjakan oleh satker untuk tahun bersangkutan. Satuan kerja tidak diperkenankan melakukan belanja dalam jumlah melebihi yang telah dianggarkan, kecuali jika terdapat kebutuhan mendesak yang kemudian dilakukan melalui mekanisme revisi dan disetujui oleh pemerintah. Oleh karena itu, analisis varians yang dilakukan pada satuan kerja Pemerintah hampir selalu menunjukkan jumlah yang menguntungkan *(Favorable)*. Selain itu, dapat dilihat jumlah varians (selisih) belanja yang terjadi pada KPP Badan dan Orang Asing secara keseluruhan adalah sebesar Rp974.697.831 atau 5,58% dari total anggaran yang ditetapkan. Selisih pada output database perpajakan (008) adalah sebesar Rp25.078.000 (60,81%), dukungan layanan perkantoran (017) sebesar Rp52.274.047 (16,65%), layanan perkantoran (994) sebesar Rp886.085.019 (6,10%), perangkat pengolah data dan komunikasi (996) sebesar Rp6.156.000 (4%), serta peralatan dan fasilitas perkantoran (997) sebesar 6.558.415 (7,98%).

4.3. Pengukuran dan Penilaian Kinerja KPP Badan dan Orang Asing

Nilai varians yang semakin kecil menunjukkan penyerapan anggaran yang semakin tinggi. Dalam penyusunan Nilai Kinerja Organisasi (NKO), penyerapan anggaran akan menjadi salah satu komponen penentu dalam pengelolaan anggaran yang optimal (IKU 10a-N) yang diukur berdasarkan persentase kualitas pelaksanaan anggaran sebagai bagian dari *Learning & Growth Perspective* pada KPP Badan dan Orang Asing. Kualitas pelaksanaan anggaran memiliki porsi yang cukup signifikan, yaitu 10% atau satu per tiga dari 30% total bobot tertimbang perhitungan NKO. Hal ini juga dipertegas oleh salah satu narasumber, yaitu staf senior Seksi PDI pada KPP Badan dan Orang Asing, yang menyatakan bahwa jika dilihat dari besarnya persentase, IKU kualitas pelaksanaan anggaran menduduki peringkat ketiga setelah IKU realisasi penerimaan negara dan *extra effort* yang masing-masing berbobot 12,5% dari total bobot tertimbang perhitungan NKO. Itu artinya di samping realisasi penerimaan negara dan *extra effort* yang merupakan IKU utama dari kantor pelayanan pajak, kualitas pelaksanaan anggaran lah yang memiliki posisi tertinggi dalam penilaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing.

Berikut ini merupakan hasil penilaian kinerja triwulan IV tahun anggaran 2016 pada KPP Badan dan Orang Asing yang menerapkan konsep BSC yang dijabarkan dan dijelaskan menurut jenis perspektif dalam NKO-nya.

4.3.1. Perspektif Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Perspective*)

Menurut Niven (2003), organisasi nonprofit/publik yang menggunakan BSC dapat memodifikasi perspektif yang digunakan baik dari segi jumlah maupun jenis. Modifikasi ini dilakukan sesuai dengan kebutuhan organisasi dalam merefleksikan strateginya secara lebih baik. Sebagai organisasi pemerintahan, tujuan didirikannya KPP Badan dan Orang Asing adalah bukan untuk memaksimalisasi hasil-hasil keuangan, akan tetapi lebih kepada keseimbangan pertanggungjawaban keuangan (anggaran) melalui pelayanan yang diberikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholder*) sesuai dengan visi dan misi organisasi pemerintah. *Stakeholder* dimaksud meliputi masyarakat, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Kementerian/Lembaga (K/L), bahkan termasuk Direktorat Jenderal Pajak sebagai instansi induk. Mengingat kedudukannya sebagai organisasi penghimpun pajak, maka perspektif ini utamanya digunakan untuk menilai kemampuan KPP Badan dan Orang Asing dalam rangka mencapai target penerimaan pajak yang menjadi tanggung jawabnya. Adapun target dan realisasi terkait perspektif pemangku kepentingan ditunjukkan pada Tabel 4.

Tabel 4. Target dan Realisasi Perspektif Pemangku Kepentingan pada NKO KPP Badan dan Orang Asing Tahun Anggaran 2016

Kode SS/IKU	Sasaran Strategis/ Indikator Kinerja Utama	Target	Realisasi	Bobot Tertimbang	Indeks Capaian
	Stakeholder Perspective			25,00%	16,40%
1	Penerimaan Pajak Negara yang Optimal				65,60%
1a-N	Persentase realisasi penerimaan pajak	100,00%	75,20%	50,00%	75,20%
1b-N	Persentase realisasi penerimaan *extra effort*	100,00%	55,99%	50,00%	55,99%

Sumber: Laporan Nilai Kinerja Organisasi KPP Badan dan Orang Asing TA 2016 (Seksi PDI)

4.3.2. Perspektif Pelanggan (*Customer Perspective*)

Pelanggan merupakan pihak yang terkait langsung dengan pelayanan yang diberikan oleh suatu organisasi. Pada dasarnya perspektif pelanggan antara organisasi pemerintahan dengan organisasi bisnis adalah sama, yaitu mengetahui bagaimana pelanggan melihat organisasi. Perbedaannya hanya terletak pada siapa yang menjadi pelanggannya. Pelanggan utama bagi KPP Badan dan Orang Asing adalah masyarakat pembayar pajak atau yang kerap disebut dengan istilah wajib pajak (WP). Perspektif pelanggan pada KPP Badan dan Orang Asing sebagai organisasi pemerintah dinilai melalui tingkat pemenuhan layanan yang diberikan dan besarnya tingkat kepatuhan wajib pajak terdaftar baik secara formal maupun material. Besarnya target dan realisasi 2016 untuk perspektif ini ditunjukkan pada Tabel 5.

Tabel 5. Target dan Realisasi Perspektif Pelanggan pada NKO KPP Badan dan Orang Asing Tahun Anggaran 2016

Kode SS/IKU	Sasaran Strategis/ Indikator Kinerja Utama	Target	Realisasi	Bobot Tertimbang	Indeks Capaian
	Customer Perspective			15,00%	13,74%
2	Pemenuhan layanan publik				120,00%
2a-N	Persentase realisasi e-Filing	100,00%	216,83%	100,00%	120,00%
3	Kepatuhan wajib pajak yang tinggi				63,21%
3a-N	Persentase tingkat kepatuhan formal wajib pajak	87,00%	70,15%	50,00%	80,63%
3b-N	Persentase tingkat kepatuhan pembayaran Wajib Pajak Badan dan OP Non Karyawan	75,00%	34,35%	50,00%	45,80%

Sumber: Laporan Nilai Kinerja Organisasi KPP Badan dan Orang Asing TA 2016 (Seksi PDI)

4.3.3. Perspektif Proses Internal (*Internal Process Perspective)*

Perspektif proses internal menunjukkan rangkaian proses dalam suatu unit organisasi untuk menciptakan nilai bagi *stakeholder* dan *customer* guna membangun keunggulan organisasi melalui perbaikan proses internal organisasi secara berkelanjutan. Dalam perspektif ini,

organisasi mengidentifikasi proses kunci yang harus dikelola dengan baik agar terbangun keunggulan organisasi (Gaspersz, 2006). Pada KPP Badan dan Orang Asing, komponen perspektif proses internal yang diperhitungkan dalam NKO untuk tahun 2016 adalah semua hal yang mencerminkan pelaksanaan tugas dan fungsi sebagai kantor pelayanan pajak, seperti pelayanan dan penyuluhan, pengawasan, pemeriksaan, serta penyidikan dan penagihan yang target dan capaiannya dijabarkan lebih lanjut pada tabel berikut.

Tabel 6. Target dan Realisasi Perspektif Proses Internal pada NKO KPP Badan dan Orang Asing Tahun Anggaran 2016

Kode SS/IKU	Sasaran Strategis/ Indikator Kinerja Utama	Target	Realisasi	Bobot Tertimbang	Indeks Capaian
	Internal Process Perspective			30,00%	29,18%
4	Peningkatan efektivitas pelayanan dan penyuluhan				120,00%
4a-N	Persentase realisasi kegiatan penyuluhan	100,00%	150,00%	100,00%	120,00%
5	Peningkatan pengawasan wajib pajak				56,85%
5a-N	Persentase himbauan SPT Tahunan yang selesai ditindaklanjuti	100,00%	110,94%	33,33%	110,94%
5b-N	Persentase himbauan SPT Masa yang selesai ditindaklanjuti	100,00%	53,35%	33,33%	53,35%
5c-N	Persentase penyelesaian pemeriksaan oleh Petugas Pemeriksa Pajak	100,00%	6,25%	33,33%	6,25%
6	Peningkatan efektivitas pemeriksaan				102,21%
6a-N	Audit Coverage Ratio	100,00%	93,23%	50,00%	93,23%
6b-N	Persentase SKP yang tidak diajukan keberatan	85,00%	94,51%	50,00%	111,19%
7	Peningkatan efektivitas penyidikan dan penagihan				110,00%
7a-N	Persentase penagihan aktif dengan pencegahan	100,00%	166,67%	50,00%	120,00%
7b-N	Persentase usulan IDLP	100,00%	100,00%	50,00%	100,00%

Sumber: Laporan Nilai Kinerja Organisasi KPP Badan dan Orang Asing TA 2016 (Seksi PDI)

4.3.4. Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan (*Learning and Growth Perspective*)

Perspektif ini menggambarkan cara untuk memelihara kemampuan dalam rangka mengubah dan meningkatkan diri untuk mewujudkan visi organisasi. Dalam perspektif ini diidentifikasi infrastruktur yang harus terus-menerus dibangun organisasi dalam rangka menciptakan pertumbuhan dan meningkatkan kinerja jangka panjang organisasi untuk menghimpun penerimaan pajak negara. Pada KPP Badan dan Orang Asing, 3 (tiga) hal yang menjadi fokus penilaian utama dalam perspektif ini adalah kualitas sumber daya manusia (pegawai), penyelenggaraan organisasi, serta pelaksanaan anggaran yang diamanatkan guna mendukung pencapaian target penerimaan yang cakupan target dan capaian (lihat Tabel 7).

Tabel 7. Target dan Realisasi Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan pada NKO KPP Badan dan Orang Asing Tahun Anggaran 2016

Kode SS/IKU	Sasaran Strategis/ Indikator Kinerja Utama	Target	Realisasi	Bobot Tertimbang	Indeks Capaian
Learning & Growth Perspective				30,00%	34,25%
8	SDM yang kompetitif				120,00%
8a-N	Persentase pegawai yang memenuhi standar jamlat	55,00%	83,49%	100,00%	120,00%
9	Organisasi yang kondusif				120,00%
9a-N	Persentase mitigasi risiko yang selesai dijalankan	75,00%	100,00%	100,00%	120,00%
10	Pengelolaan anggaran yang optimal				102,47%
10a-N	Persentase kualitas pelaksanaan anggaran	95,00%	97,35%	100,00%	102,47%

Sumber: Laporan Nilai Kinerja Organisasi KPP Badan dan Orang Asing TA 2016 (Seksi PDI)

Berdasarkan uraian target dan realisasi NKO untuk masing-masing perspektif di atas diperoleh kesimpulan bahwa hasil penilaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing hingga triwulan IV adalah sebesar 93,57%. Besaran NKO ini termasuk dalam kategori baik (90%-100%) jika mengacu pada penjelasan yang disampaikan oleh narasumber dari Seksi PDI, sebagai pihak yang bertugas mengumpulkan dan melakukan perhitungan NKO KPP Badan dan Orang Asing setiap tahunnya. Persentase tersebut diperoleh atas hasil konsolidasi dari seluruh nilai kinerja perspektif (NKP) dalam peta strategis di atas, dimana perspektif pemangku kepentingan menyumbang sebesar 16,4% dari total 25%, perspektif pelanggan sebesar 13,74% dari total 15%, perspektif proses bisnis sebesar 29, 18% dari 30%, dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan sebesar 34,25% dari total 30%.

Sebagai satu-satunya yang berhasil melampaui target dalam NKO, NKP pembelajaran dan pertumbuhan ditopang oleh 3 (tiga) nilai sasaran strategis (NSS), salah satunya berasal dari nilai sasaran strategis pengelolaan anggaran yang optimal yang diukur berdasarkan persentase kualitas pelaksanaan anggaran (IKU 10a-N) dengan nilai sebesar 97, 35% atas target sebesar 95%. IKU ini mencerminkan penyerapan anggaran sekaligus pencapaian output pelaksanaan anggaran yang tercantum dalam DIPA tahun anggaran 2016 KPP Badan dan Orang Asing.

Realisasi untuk IKU 10a-N sebesar 97,35% berbeda dengan persentase penyerapan anggaran pada Tabel 3 yang nilainya hanya sebesar 94,42%. Narasumber yang dalam hal ini adalah Bendahara Pengeluaran pada KPP Badan dan Orang Asing menjelaskan bahwa perbedaan tersebut terjadi karena angka sebesar 94,42% merupakan nilai realisasi atas keseluruhan anggaran dalam DIPA yang mencakup seluruh jenis belanja, baik belanja pegawai (51), belanja barang (52), maupun belanja modal (53). Adapun untuk menghitung persentase kualitas pelaksanaan anggaran dalam IKU 10a-N pada sasaran strategis pengelolaan anggaran yang optimal, penyerapan anggaran hanya terbatas pada realisasi belanja barang dan modal saja untuk kemudian dihitung bersama dengan pencapaian keluaran (*output*) dalam DIPA.

Mengingat KPP Badan dan Orang Asing tidak memiliki pagu kontrak untuk TA 2016, maka perhitungan realisasi IKU 10a-N dapat dijabarkan sebagai berikut:

$$\text{Realisasi IKU} = (\%\text{Penyerapan Anggaran} \times 29{,}34\%) + (\%\text{Pencapaian Keluaran} \times 70{,}66\%)$$

$$= \left(\frac{\text{Realisasi Belanja Barang} + \text{Belanja Modal}}{\text{Pagu Belanja Barang} + \text{Belanja Modal}} \times 29{,}34\%\right) + \left(\frac{\text{Realisasi Output}}{\text{Target Output}} \times 70{,}66\%\right)$$

$$= \left(\frac{\text{Rp } 7.115.571.039 + \text{Rp } 223.351.585}{\text{Rp } 7.831.259.000 + \text{Rp } 236.066.000} \times 29{,}34\%\right) + (100\% \times 70{,}66\%)$$

$$= \left(\frac{\text{Rp}7.338.922.624}{\text{Rp}8.067.325.000} \times 29{,}34\%\right) + 70{,}66\%$$

$$= 26{,}69\% + 70{,}66\%$$

$$= 97{,}35\%$$

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 158 Tahun 2014 yang ditindaklanjuti dengan Surat Edaran Nomor SE-32/MK.1/2015 dan S-236/PJ.013/2016 ditegaskan bahwa persentase kualitas pelaksanaan anggaran dalam IKU satker sedikitnya harus mencapai 95% (sembilan puluh lima persen) dari yang telah dianggarkan. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun KPP Badan dan Orang Asing masih memiliki varians belanja sebesar Rp974.697.831 atau 5,58% dari total anggaran, namun realisasi sasaran strategis pengelolaan anggaran yang optimal sebesar 97,35% telah berhasil melampaui target yang ditetapkan dan telah berhasil memberikan kontribusi yang maksimal, sebesar 10%, bagi proses penilaian kinerja (NKO) KPP Badan dan Orang Asing untuk tahun anggaran 2016. Perolehan NKO sebesar 93,57% mencerminkan keberhasilan KPP Badan dan Orang Asing dalam menjalankan kinerjanya dengan baik terlebih lagi melalui proses pelaksanaan dan pengelolaan anggaran yang efisien yang tercermin dari adanya varians sebesar Rp974.697.831.

Berdasarkan hasil wawancara yang peneliti lakukan kepada Bendahara Pengeluaran KPP Badan dan Orang Asing, varians belanja pada KPP Badan dan Orang Asing yang terjadi utamanya disebabkan oleh beberapa faktor, yaitu:

1. Dikeluarkannya 2 (dua) Instruksi Presiden RI, yaitu nomor 4 dan 8 tahun 2016 terkait penghematan dan pemotongan belanja K/L dalam rangka pelaksanaan APBN TA 2016.
2. Mekanisme revisi anggaran yang cukup sulit dan memakan waktu terutama untuk revisi anggaran yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Anggaran.
3. Anggaran Belanja Pegawai tidak boleh direvisi ke jenis belanja lainnya karena mengantisipasi terjadinya pagu minus pada akhir tahun anggaran.
4. Adanya selisih harga belanja barang akibat perbedaan standar biaya yang digunakan dalam penyusunan anggaran dengan yang terjadi di lapangan.
5. Pengadaan barang modal (996 dan 997) dengan spesifikasi dan kualitas yang sama namun dengan harga lebih rendah yang dilakukan oleh Pejabat Pengadaan untuk TA 2016 (efisiensi).

Salah satu faktor penyebab terjadinya varians dalam anggaran belanja yang perlu mendapat penekanan dari penjelasan tersebut adalah perihal revisi anggaran dalam DIPA yang masih terhitung sulit untuk dijalankan bukan hanya bagi KPP Badan dan Orang Asing sendiri namun juga untuk hampir seluruh satker pemerintahan. Jarak antara proses perencanaan anggaran dan pelaksanaan anggaran yang cukup lama, perubahan keadaan atau perubahan prioritas yang tidak diantisipasi pada saat proses perencanaan, perubahan metodologi pelaksanaan kegiatan, perubahan kebijakan pemerintah dalam tahun anggaran berjalan seperti penghematan anggaran adalah beberapa alasan yang dibenarkan dalam melakukan revisi anggaran. Namun, munculnya *stereotype* yang menyebutkan bahwa revisi adalah bentuk ketidakbecusan dalam penganggaran yang dilakukan oleh satker serta dengan adanya pembagian kewenangan revisi dalam tiga level, yaitu kewenangan Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan, dan Direktorat Jenderal Anggaran (DJA), menjadi halangan yang cukup besar bagi satker untuk melakukan revisi jika dihadapkan pada sisa tahun pelaksanaan anggaran yang relatif singkat.

Tiap kewenangan revisi, baik berupa pergeseran, penambahan, maupun pengurangan memiliki ruang lingkup dan persyaratan yang berbeda. Makin tinggi tingkatannya. maka akan semakin rumit persyaratan serta semakin banyak waktu yang dibutuhkan hingga revisi selesai dan belanja dapat dilaksanakan kembali. Sementara di sisi lain, waktu terus berjalan dan target penyerapan harus terus dikejar demi penilaian kinerja yang baik bagi organisasi.

Mekanisme revisi anggaran yang terbilang rumit dan memerlukan waktu yang tidak sedikit ini seharusnya bisa dijadikan sebagai bahan pembelajaran bagi para pihak pengelola keuangan pada KPP Badan dan Orang Asing untuk lebih mengoptimalkan penggunaan Arsitektur dan

Informasi Kinerja (ADIK) agar keterkaitan antara *input*, *output*, dan kegiatan dalam RKA-K/L yang disusun untuk tahun-tahun berikutnya dapat terlihat semakin jelas. Pada akhirnya anggaran dapat dialokasikan secara efektif dan efisien sesuai dengan kebutuhan, tingkat varians anggaran belanja dapat ditekan, serta senantiasa dapat memberikan kontribusi optimal bagi pencapaian target nilai kinerja organisasi setiap tahunnya.

5. KESIMPULAN

Penelitian ini disusun untuk mengidentifikasi dan menunjukkan pengaruh varians yang terjadi antara anggaran dan realisasi belanja terhadap capaian kinerja KPP Badan dan Orang Asing TA 2016. Berdasarkan hasil dan pembahasan, varians belanja yang terjadi pada KPP Badan dan Orang Asing adalah sebesar Rp974.697.831 atau sama dengan 5,58% dari total anggaran belanja yang dituangkan dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) TA 2016.

Varians anggaran belanja untuk tahun anggaran 2016 tersebut utamanya disebabkan oleh terbitnya dua Instruksi Presiden RI, yaitu nomor 4 dan 8 tahun 2016, terkait penghematan dan pemotongan belanja K/L dalam rangka pelaksanaan APBN TA 2016 serta mekanisme revisi anggaran yang cukup sulit dan menghabiskan waktu terutama untuk revisi anggaran yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Anggaran (DJA). Selain itu, larangan revisi atas anggaran Belanja Pegawai ke jenis belanja lainnya guna mengantisipasi terjadinya pagu minus pada akhir tahun anggaran, adanya selisih harga belanja barang akibat perbedaan standar biaya yang digunakan dalam penyusunan anggaran dengan yang terjadi di lapangan, serta efisiensi pelaksanaan belanja modal yang dilakukan oleh pejabat pengadaan KPP Badan dan Orang Asing juga turut andil dalam menciptakan varians anggaran belanja tersebut.

Namun demikian, dibalik varians anggaran belanja yang terjadi, sasaran strategis pengelolaan anggaran yang optimal sebesar 97,35%, yang dihitung berdasarkan penyerapan anggaran dan tingkat capaian *output*, mampu melampaui target yang semula telah ditetapkan (95%). KPP Badan dan Orang Asing juga terbukti telah menjalankan kinerjanya dengan baik. Hal ini tercermin dari capaian Nilai Kinerja Organisasi (NKO) 2016 sebesar 93,57% dimana penyerapan anggaran dan pencapaian *output* ikut menyumbangkan kontribusi proporsi maksimalnya, yaitu sebesar 10% dari total bobot tertimbang NKO.

Semakin kecil varians mengindikasikan semakin baiknya tingkat penyerapan/realisasi anggaran belanja. Meskipun proporsi penilaian yang diberikan untuk realisasi anggaran dalam perhitungan NKO hanya sebesar 10%, namun bukan berarti hal tersebut lantas dapat diabaikan dan dipandang sebelah mata. Proporsi tersebut merupakan peringkat ketiga bobot paling besar dalam penilaian kinerja setelah realisasi penerimaan pajak dan *extra effort* sebesar masing-masing 12,5%. Hal tersebut secara tidak langsung menunjukkan bahwa tingkat varians berperan sangat signifikan terhadap penilaian kinerja organisasi (KPP Badan dan Orang Asing).

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Berdasarkan hasil pembahasan peneliti, meskipun pengelolaan anggaran telah optimal dan output telah tercapai serta berdampak pada nilai kinerja organisasi yang baik, namun keberadaan varians belanja yang cukup signifikan sebesar Rp974.697.831 seharusnya dapat dihindari atau paling tidak dikendalikan pada level yang lebih rendah. Sisa dana tersebut harusnya dapat dimanfaatkan dan dikelola secara bijak untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan mendesak lainnya apabila perencanaan anggaran telah menggunakan mekanisme dan metode yang tepat.

Penulis memberi rekomendasi agar ke depannya para pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran pada KPP Badan dan Orang Asing kembali meninjau dan mendiskusikan apakah alokasi belanja telah didistribusikan pada pos-pos yang tepat dan nantinya benar-benar dapat terealisasi sebelum mengajukan usulan anggaran ke tingkat yang lebih tinggi. Penyusunan anggaran juga harus memenuhi kriteria Arsitektur dan Informasi Kinerja (ADIK) mengingat terdapat jenis belanja yang tidak dapat direvisi sembarangan ditambah proses revisi yang cukup rumit serta membutuhkan waktu yang tidak sebentar. Jangan sampai terdapat pos belanja dengan tingkat varians yang tinggi sedangkan ada pos belanja lain yang kekurangan dana akibat lemahnya proses penganggaran. Jika konstruksi ADIK yang mulai diimplementasikan dalam proses penganggaran di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak telah diadaptasi dengan baik maka bukanlah hal mustahil anggaran negara yang berkualitas dan tepat guna dapat terealisasi dalam waktu singkat.

Tanpa adanya perbaikan dan perubahan yang nyata dalam perencanaan dan penyusunan anggaran, akumulasi jumlah varians anggaran akan semakin membengkak. Yang artinya sejumlah dana yang digelontorkan tidak akan tepat sasaran akibat tidak menerapkan ADIK dalam penyusunannya.

Selain itu, akan adanya dana menganggur di kas negara yang sebenarnya dapat dimanfaatkan untuk melaksanakan program-program pemerintah yang terkendala masalah pendanaan bisa saja terjadi. Seperti yang kita ketahui bersama, pemerintah selalu mengambil kebijakan anggaran defisit sebagai pilihan utama dimana sebagian dana yang tidak dibiayai dari penerimaan negara biasanya berasal dari utang. Setiap rupiah dana yang disediakan dari utang pemerintah harus

dibayar kembali ditambah bunga yang telah ditentukan. Dengan kata lain, ketika varians terjadi, pengelolaan anggaran yang dilakukan pemerintah menjadi tidak efektif dan justru mengarah pada pemborosan sumber daya keuangan.

Di sisi lain, mengingat belanja negara merupakan salah satu sumber utama penggerak perekonomian, rendahnya tingkat realisasi anggaran yang ditandai dengan besarnya varians yang terjadi pada belanja pemerintah menyebabkan total pembentukan modal atau investasi sebagai salah satu stimulus pertumbuhan ekonomi menjadi semakin berkurang. Hal ini dapat berdampak pada terhambatnya peluang penyediaan tenaga kerja. Oleh karena itu, sangat bijak rasanya apabila saran tersebut mampu didengarkan dan ditindaklanjuti demi keuangan negara yang semakin baik di masa mendatang.

Selain saran dan implikasi di atas, peneliti menyadari bahwa penelitian ini masih jauh dari kata sempurna dan memiliki banyak keterbatasan dan kelemahan, yang salah satu di antaranya terlihat dari penggunaan data anggaran dan realisasi belanja serta Nilai Kinerja Organisasi (NKO) yang hanya menggunakan satu tahun anggaran saja (2016), sehingga data historis tidak tercakup dalam penelitian. Penulis juga mengumpulkan data primer hanya melalui kegiatan wawancara yang dilakukan secara tidak langsung, sehingga dimungkinkan jika terjadi kesalahan intepretasi pada saat penyusunan penelitian ini. Ditambah lagi dengan capaian kinerja organisasi yang hanya dilihat dari Nilai Kinerja Organisasi sebagai suatu indikator tunggal, tanpa mempedulikan kemungkinan adanya variabel lain yang mungkin ikut mempengaruhi dalam pelaksanaannya.

PENGHARGAAN

Penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada KPP KPP Badan dan Orang Asing dan pihak lain yang telah memberikan kontribusi berupa sumbang saran dan kontribusi lainnya terhadap penyelesaian penulisan penelitian ini yang tidak dapat disebutkan satu per satu. Segala isi, pemikiran, dan hasil penelitian yang terdapat dalam penelitian ini adalah sepenuhnya tanggung jawab penulis termasuk kesalahan yang kemungkinan terjadi.

DAFTAR PUSTAKA

Bagian Perencanaan, Biro Perencanaan dan Keuangan. (2016). *ADIK: Perencanaan Anggaran Berbasis* Outcome. Jakarta: Biro Perencanaan dan Keuangan Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan.

Datar, Srikant M., George Foster, Charles T. Horngren. (2006). *Akuntansi biaya, edisi 12.* Erlangga: Jakarta.

Emsley, David. (2000). Variance analysis and performance: Two empirical studies. *Accounting, Organizations and Society* 25 (2000) 1-12.

Garrison, Ray H. & Eric W. Noreen (2008). *Managerial Accounting (14e)*. Irwin McGraw-Hill: North America (GN).

Granof, Michael H. (2005). *Government and Non-For-Profit Accounting Third Edition*. United States: John Wiley & Sons, Inc.

Hansen, Don R. & Mowen Maryanne M. (2007). *Managerial Accounting 8th Edition*. USA: Thomson South-Western.

Husain, Arinna Pricilia. (2014). *Analisis Varians Biaya Produksi sebagai Alat untuk Mengukur Tingkat Efisiensi Biaya Produksi pada UD. Berkat Anugrah.* Jurnal EMBA, Vol. 2 No.3 September 2014, Hal. 1129-1138.

Instruksi Presiden RI Nomor 4 tahun 2016 tentang Langkah-langkah Penghematan Belanja Kementerian/Lembaga dalam rangka Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2016.

Instruksi Presiden RI Nomor 8 tahun 2016 tentang Langkah-langkah Penghematan Belanja Kementerian/Lembaga dalam rangka Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2016.

Jurusan Pendidikan Akuntansi-Universitas Negeri Yogyakarta. *Balanced Scorecard sebagai Alat Evaluasi Kinerja Koperasi Mahasiswa Universitas Negeri Yogyakarta.* Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia, Vol. VI No.1 tahun 2008, Hal. 12-24.

Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 467/KMK.01/2014 tentang Pengelolaan Kinerja di Lingkungan Kementerian Keuangan.

Laporan Kinerja 2016 Direktorat Jenderal Pajak.

Laporan Kinerja 2016 Kementerian Keuangan.

Lastowo, Hendra. (2010). *Evaluasi Anggaran Belanja Sebagai Alat Pengendalian Keuangan.* Skripsi. Bogor: Institut Pertanian Bogor.

Luckett, P. F. & Eggleton, I. R. C. (1991). Feedback and management accounting: A review of research into behavioral consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 371±394.

Mardiasmo. (2004). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.

Media Indonesia (2017). *Batasan Defisit 3% Masih Akomodatif*. http://mediaindonesia.com/read/detail/112509-batasan-defisit-3-masih-akomodatif diakses pada 4 Mei 2018.

Nordiawan, Deddi. (2006). *Akuntansi Sektor Publik.* Jakarta: Salemba Empat.

Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 158/PMK.02/2014 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan

Sanksi atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI Nomor 53 Tahun 2014 tentang Petunjuk Teknis Perjanjian Kinerja, Pelaporan Kinerja, dan Tata Cara Reviu atas Laporan Kinerja Instansi Pemerintah.

Sonnentag, Sabine and Michael Frese. (2001). *Psychological Management of Individual Performance*. USA: John Wiley & Sons, Ltd.

Surat Edaran Nomor SE-32/MK.1/2015 tentang Tata Cara Pengukuran Indikator Kinerja Utama Penyerapan Anggaran dan Pencapaian *Output* Belanja di Lingkungan Kementerian Keuangan.

Surat Sekretariat Jenderal DJP Nomor S-236/PJ.013/2016 tentang Permintaan Prognosa Penyerapan Anggaran Tahun Anggaran 2016.

UU No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Witjaksono, Armanto. (2013). *Akuntansi Biaya*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Graha Ilmu.

World Bank. (2007). *Budgeting*. USA.